

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ СТОСОВНО ПОРЯДКУ ВИПИСКИ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ НА ОТРИМАНУ ПОПЕРЕДНЮ ОПЛАТУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ДАНОЇ ОПЕРАЦІЇ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

Розглядаються теоретичні і методологічні основи відображення окремих операцій підприємства у відповідності до норм Податкового кодексу України (ПКУ), аналізується зіставність положень ПКУ та інших нормативно – правових актів в контексті їх застосування в практичній діяльності на предмет правильного оформлення податкової накладної

Ключові слова: податок на додану вартість, податкова накладна, попередня оплата

Постановка проблеми. З 1 січня 2011 року вступив в дію Податковий кодекс України. Крім того, відбулась заміна нормативного документу, яким затверджена нова форма податкової накладної та порядок її заповнення: хоча у відповідності до норми п.201.2 ПКУ форма та порядок заповнення податкової накладної затверджуються центральним органом податкової служби, що раніше і виконував наказ ДПАУ від 21.12.2010 г. № 969. Заміна проведена на законодавчому рівні, тепер нова форма податкової накладної та порядок її заповнення регулює наказ іншого центрального органу – Міністерства фінансів України. Це наказ від 01.11.2011 р. № 1379. Але практика застосування нового нормативного документу показує, що існують деякі проблеми різного читання та розуміння їх окремих норм.

Метою дослідження є виявлення таких питань, пов'язаних з відображенням в обліку операцій отримання попередньої оплати та порядку оформлення податкової накладної на цю суму, що не є достатньо врегульованими на рівні нормативно – правових документів, та знаходження обґрунтованого рішення для можливості його застосування в практичній діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми оподаткування окремих операцій згідно з Податковим кодексом України та інших нормативно – правових актів, що вступили в дію в 2011р. та 2012 р., досліджуються дуже активно. Актуальність таких досліджень є об'єктивною, тому що нові нормативно – правові документи, що регулюють порядок оподаткування ПДВ та оформлення відповідних податкових документів, нещодавно вступили в дію та почали використовуватись у практичній діяльності підприємств. Такі дослідження мають місце як у формі статей періодичних видань, так і у вигляді консультацій Головного податкового відомства в Єдиній базі податкових знань. Але новизна проблем, що виникли дає великі перспективи для проведення більш глибоких та фундаментальних досліджень з питань оподаткування ПДВ за новими правилами та відображення цих операцій як в оформленні відповідних податкових документів, так і в бухгалтерському обліку підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження. У відповідності до **п.201.4 ПКУ** податкова накладна складається в двох примірниках в день виникнення податкових зобов'язань продавця. А у відповідності до **п.187.1 ПКУ** дата виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість визначається за датою першої подія, яка відбулась раніше. Саме тому, що перша подія суб'єкта

господарювання, який отримує попередню оплату, як раз співпадає з датою отримання цих коштів, дата отримання попередньої оплати и повинна бути визнана датою складання податкової накладної.

Підкреслимо: для визначення дати складання податкової накладної на отриману попередню оплату не впливає характер операції, яка буде проведена пізніше, як завершальна: чи поставка товарів, чи надання послуг, чи виконання робіт.

Основні правила **ст.201 "Податкова накладна" ПКУ** такі:

201.1. Платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою (за наявності) податкову накладну, складену за вибором покупця (отримувача) в один з таких способів: а) у паперовому вигляді; б) в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та умови реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних. У такому разі складання податкової накладної у паперовому вигляді не є обов'язковим.

201.3. У разі звільнення від оподаткування у випадках, передбачених статтею 197 цього розділу, у податковій накладній робиться запис "Без ПДВ" з посиланням на відповідний пункт та/або підпункт статті 197 цього Кодексу.

201.5. Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

201.6. Податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

201.10. Податкова накладна видається платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, на вимогу покупця та є підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

У разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну або **в разі порушення ним порядку її заповнення та/або порядку реєстрації в Єдиному реєстрі покупець таких товарів/послуг має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву із скаргою на такого постачальника**, яка є підставою для включення сум податку до складу податкового кредиту. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів/послуг або копії первинних документів, складених відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", що підтверджують факт отримання таких товарів/послуг.

Надходження такої заяви із скаргою є підставою для проведення документальної позапланової виїзної перевірки зазначеного продавця для з'ясування достовірності та повноти нарахування ним зобов'язань з податку за такою операцією.

Таким чином, виконання вимог ПКУ відносно порядку заповнення податкової накладної є обов'язковим не тільки тому, що первинним документам як в бухгалтерському так і в податковому обліку завжди приділяється багато уваги як носіям необхідної та важливої інформації. Порушення порядку заповнення податкової накладної несе, як бачимо, дуже серйозні наслідки: від проведення документальної позапланової перевірки до можливості створення штрафозагрозовливої ситуації.

Відповідно, до заповнення кожної з граф податкової накладної слід відноситися дуже уважно. Особливо це стосується тих випадків, коли існують деякі питання, відповідей на які немає у прямих нормах ПКУ та Порядку заповнення податкової накладної, що затверджений наказом Міністерства фінансів України від 01.11.2011 р. № 1379.

При аналізі ситуацій отримання платником податку на додану вартість попередніх оплат, що на практиці відбуваються дуже часто, особливу увагу викликають такі операції, які не мають втілення в іншому виразі, крім вартісного. В таких випадках дуже актуальним є розуміння того, як слід заповнювати у податкової накладної графу 6 Розділу I. Заповнення даної графи передбачає вказати кількість товару (або послуги), за які отримана попередня оплата та поставка яких відбудеться як подія друга – завершальна.

Безумовно, заповнення графи “кількість” повинно бути правильним в будь-якому випадку. Але саме при отриманні попередніх оплат дуже часто неможна дану інформацію заповнити: навіть при наступному відвантаженні товарів, кількість яких обрахувати в загальних умовах не складно, при оформленні попередньої оплати буває визначити неможливо з різних причин. Наприклад, буває неможливим визначити детально номенклатуру товарів, підлягаючих наступному відвантаженню. Тим більше важко проставити кількість, наприклад, таких послуг як послуги оренди та супроводжуваних їх комунальні послуги.

Дане питання настільки є актуальним для практикуючих бухгалтерів, що йому приділило увагу навіть державна податкова служба України, надала консультацію з цього питання в Єдиної базі податкових знань 26.03.2012 року. На питання про те, який порядок заповнення податкової накладної при здійсненні операцій з поставки послуг, що вимірюються лише у вартісному виразі, Державна податкова служба України відповіла, що відповідно до п. 201.1 ПКУ платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою податкову накладну, у якій зазначаються в окремих рядках, зокрема, опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг. А згідно з п. 12 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 01.11.2011 № 1379 до розділу I податкової накладної вносяться дані у розрізі номенклатури постачання товарів/послуг, а саме, зокрема:

- у графу 2 – дата виникнення податкового зобов'язання у продавця, тобто здійснення будь-якої з подій, що сталася раніше, відповідно до вимог п. 187.1 ПКУ;
- у графу 3 – номенклатура товарів/послуг продавця;
- у графу 4 – код товару згідно з УКТ ЗЕД. Графа 4 заповнюється у разі постачання підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України на всіх етапах постачання таких товарів/послуг;
- у графу 5 – одиниця виміру товарів/послуг – грн., шт., кг, м, см, м куб., см куб., л тощо;
- у графу 6 – кількість (об'єм, обсяг) постачання товарів/послуг. У разі якщо послуги не мають таких показників, а вимірюються лише у вартісному вираженні, у графі 6 указується: “послуга/проценти тощо”.

Враховуючи викладене, у випадку постачання послуг, що вимірюються лише у вартісному виразі, в розділі I податкової накладної:

- у графі 3 – необхідно вказати номенклатуру постачання послуг; у графі 5 – проставити “грн.”, у графі 6 – зазначити “послуги”.

Здається, що ситуація зрозуміла. Але складність спостерігається в тому, що дана консультація обмежена в дії: вона діяла лише до 01.07.2012 р. Тому платники ПДВ на практиці стикаються знов з невизначеністю: як все ж таки слід заповнювати податкову накладну саме у випадках отримання попередньої оплати та в інших випадках, коли кількість визначити не можливо.

В такому випадку слід діяти наступним чином: не звертаючи уваги на те, що згадана консультація ДПСУ від 26.03.2012р. має пояснення про втрату чинності з 01.07.2012 р., в питанні порядку заповнення графи 6 “кількість” вважаємо за необхідне виконувати саме ті дії, що були запропоновані ДПСУ.

Таким чином буде виконані всі вимоги ПКУ стосовно порядку оформлення податкової накладної та наказу Міністерства фінансів України від 01.11.2011 р. № 1379.

А тепер розглянемо числовий приклад.

Підприємство “Орендодавець” – платник ПДВ на підставі договору оренди передає у тимчасове користування підприємству “Орендар” – платнику ПДВ приміщення. У відповідності до положень укладеного договору:

– Оплата – попередня, щоквартальна;

– Сума орендної плати за користування приміщенням – 6000 грн. за 1 місяць, в т.ч. ПДВ – 1000 грн.;

– Фактична сума комунальних платежів визначається на підставі даних облікових приладів в кінці кожного місяця та коливається в межах від 600 грн. в місяць, в т.ч. ПДВ – 100 грн., (в літній період) до 1800 грн. в місяць, в т.ч. ПДВ – 300 грн. (у зимовий період).

Попередня оплата здійснюється в розмірі максимально очікуваних платежів з наступним перерахунком взаємних заборгованостей з урахуванням фактично понесених витрат на споживання комунальних послуг.

24 вересня 2012 р. “Орендар” у відповідності до умов договору оренди приміщення та на підставі отриманого від “Орендодавця” рахунку перераховує “Орендодавцю” попередню оплату на 4 квартал 2012 р. в сумі 23400 грн., в т.ч. ПДВ – 3900 грн. З них 18000 грн., в т.ч. ПДВ – 3000 грн., – сума орендної плати за користування приміщенням; 5400 грн., в т.ч. ПДВ – 900 грн., – попередня оплата на комунальні послуги.

Відображення операцій представимо у табл. 1.

Таблиця 1. Відображення операцій з отримання попередньої оплати в бухгалтерському та податковому обліку підприємства

| № з/п | Зміст операції | Бухгалтерський облік | | | Податковий облік | | |
|-------|--|----------------------|---------|-------|------------------|---------|-----------|
| | | Д-т | К-т | Сума | Доходи | Витрати | ПДВ |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1 | Отримана попередня оплата від Орендаря | 311 | 681 | 23400 | – | – | ПЗ = 3900 |
| 2 | Відображені податкові зобов'язання по ПДВ в складі отриманої попередньої оплати | 643 | 641 ПДВ | 3900 | – | – | |
| 3 | Відображено реалізацію послуг оренди приміщення (у відповідному звітному періоді) | 361 | 703 | 18000 | 15000 | – | |
| 4 | Відображено списання раніше нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ в складі вартості послуг оренди приміщення | 681 | 643 | 3000 | – | – | – |

Продовження табл. 1

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|---|--|-----|-----|-------|------|---|---|
| 5 | Відображені фактичні обсяги надання комунальних послуг | 361 | 703 | 4800 | 4000 | – | – |
| 6 | Відображено списання раніше нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ в складі вартості комунальних послуг | 681 | 643 | 800 | – | – | – |
| 7 | Здійснено заборгованостей залік | 681 | 361 | 22800 | – | – | – |

Таким чином, визначення суми доходу здійснюється з урахуванням фактично наданих послуг, а визначення суми податкового зобов'язання з ПДВ – з урахуванням всієї суми отриманої попередньої оплати.

Розділ I податкової накладної слід заповнити таким чином:

Графа 2 – дата отримання грошових коштів в такому форматі: **24.09.2012**;

Графа 3 – номенклатура наданих послуг. Пропонуємо відображати двома позиціями в наступному форматі:

– Послуга 1 – Орендна плата за користування приміщенням (попередня оплата на 4 квартал 2012 р.);

– Послуга 2 – Комунальні послуги (попередня оплата на 4 квартал 2012 р.);

Графа 5 – одиниці виміру – **грн.** (в обох випадках);

Графа 6 – кількість – **послуги** (в обох випадках).

Висновки, та перспективи подальших досліджень. Як бачимо на числовому прикладі, головним є наступне: нормативно – правові документи, що **сьогодні** регулюють питання, що досліджується, вказують принципів вимоги та не дають відповіді на всі питання, які можуть виникнути на практиці. Тому можна дійсно припустити, що окремі положення документу, що є вже недіючим (наприклад, консультація Державної податкової служби України від 26.03.2012р.), можуть бути застосовані до нових нормативно - правових документів (до порядку заповнення податкової накладної). Але така ситуація не є бездоганною з правової точки зору. Перспективи подальших досліджень мають сенс привести у відповідність та зрозумілість нормативну базу, що існує сьогодні. Такий підхід може забезпечити полегшення застосування положень нормативно – правових документів на практиці, тому що саме теорія та наукова думка як раз і можуть виступати необхідною базою для будь – якої практичної діяльності з метою забезпечення прогресу та необхідного руху уперед.

Список використаних літературних джерел:

1. Податковий кодекс України. Режим доступу до джерела: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2755-17>

2. *Форма податкової накладної та порядок її заповнення*, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 01.11.2011 р. № 1379.

ПОНОМАРЬОВА Тетяна Володимирівна – старший викладач кафедри статистики, обліку та аудиту Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна.

ЦАРЕНКО Михайло Михайлович – студент 3 курсу спеціальності “Облік і аудит” Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна.

Стаття надійшла до редакції 09.08.2012 р.